



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28 / 5 / 2019

Αριθμός απόφασης: 1780

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τη, επί της οδού, κατά α) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, και γ) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, β) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, και γ) την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 18.204,45 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 9.102,23 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.306,68 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος α) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 67.179,72 € και β) προέβη σε αναμόρφωση προκύπτουσα από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα μέρη, ποσού 2.837,41 €.

2. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 18.398,72 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 9.199,36 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.598,08 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος α) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 55.738,76 € και β) προέβη σε αναμόρφωση προκύπτουσα από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα μέρη, ποσού 7.705,11 €.

3. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο, ποσού 4.832,13 €, αντί του προκύψαντος βάσει δήλωσης, ποσού 9.280,53 €, ήτοι προέκυψε διαφορά ποσού 4.448,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.112,10 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.560,50 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος α) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 3.509,27 € και β) προέβη σε αναμόρφωση

προκύπτουσα από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα μέρη, ποσού 11.830,06 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α) Για το κονδύλιο τηλεπικοινωνιών

Πρώτον: Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το εν λόγω κονδύλι φέρεται ότι δεν πρέπει να εκπίπτει, διότι φέρεται να αφορά τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες του μηνός Δεκεμβρίου. Όμως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1223/2015, την οποία μάλιστα επικαλείται ο έλεγχος για να θεμελιώσει τα συμπεράσματά του, ισχύει σχετικά η γενική αρχή του δεδουλευμένου, σύμφωνα με την οποία *«ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος τίθεται το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος»* (παρ. 4 εδάφιο τρίτο της Πολ. 1223/2015). Το πότε αποκτάται το δικαίωμα εισπράξης ορίζεται στο άρθρο 287 του Αστικού Κώδικα, το οποίο ορίζει ότι *«Ενοχή είναι η σχέση με την οποία ένα πρόσωπο έχει υποχρέωση προς ένα άλλο σε παροχή»*. Από το σύνολο των διατάξεων του Αστικού Δικαίου, αλλά και από την ίδια την κοινή λογική και τη γενική συναλλακτική αντίληψη συνάγεται ότι, προτού ένα χρέος καταστεί ληξιπρόθεσμο, **δεν υπάρχει** υποχρέωση προς παροχή και, αντίστοιχα, δεν θεμελιώνεται αξίωση και δικαίωμα του δανειστή της απαίτησης να εισπράξει την απαίτηση. Εν ολίγοις αυτό που προκύπτει **απόλυτα σαφώς** από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα είναι ότι η απαίτηση δεν είναι απαιτητή, προτού καταστεί ληξιπρόθεσμη. Σχετικώς, το άρθρο 341 ΑΚ κάνει ρητώς λόγο για τη λεγόμενη «δήλη ημέρα» για την εκπλήρωση της παροχής επιτάσσοντας τα εξής: *«Αν για την εκπλήρωση της παροχής συμφωνηθεί ορισμένη ημέρα, ο οφειλέτης γίνεται υπερήμερος με μόνη την παρέλευση της ημέρας αυτής»*. Σύμφωνα με τον Βαθρακοκόλη (ΕΡΝΟΜΑΚ, Τόμ. Β', άρθ. 341 αρ. 1), *«με την διάταξη της §1 του άρθρου 341 ΑΚ επιβεβαιώνεται ο σκοπός της όχλησης, δηλαδή η δημιουργία βεβαιότητας στον οφειλέτη για τον χρόνο εκπλήρωσης της παροχής, ο οποίος ακριβώς ικανοποιείται και γι' αυτό ακριβώς είναι περιττή η όχληση με τη συμφωνία ορισμένης ημέρας για την εκπλήρωση της παροχής»*. Είναι φανερό, συνεπώς, ότι, εάν υπάρχει δήλη ημέρα καταβολής, ο δικαιούχος της απαίτησης δεν θεμελιώνει «δικαίωμα» να την εισπράξει, διότι πολύ απλά ο υπόχρεος της καταβολής δικαιούται έως τότε να αρνηθεί την καταβολή υποχρεούμενος προς τούτη μόνον κατά την δήλη ημέρα καταβολής. Στην περίπτωση διενέργειας δαπάνης, όπως η υπό κρίση, η αρχή του δεδουλευμένου ισχύει αντιστρόφως σε σχέση με το πώς αυτή εφαρμόζεται στην κτήση εισοδήματος. Στη μεν κτήση εισοδήματος υπάρχει εισόδημα, όταν πια ο δικαιούχος έχει δικαίωμα εισπράξης, στην δε δαπάνη υπάρχει δαπάνη, όταν ο υπόχρεος έχει υποχρέωση να καταβάλει. Στην προκειμένη περίπτωση, το σύνολο των λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας, στους οποίους αναφέρονται οι ελεγκτικές αρχές, είχαν ως δήλη ημέρα καταβολής και ημερομηνία εξόφλησης,

ημερομηνίες **εντός** της επόμενης χρήσης. Συνεπώς, μέχρι εκείνη την ημέρα η δικαιούχος της απαίτησης δεν είχε ακόμη **θεμελιώσει** δικαίωμα είσπραξης, με αποτέλεσμα αυτή να μην καθίσταται **ακόμη** δεδουλευμένη, ενόσω δεν είχε φθάσει η ημερομηνία εξόφλησης του λογαριασμού. Η εταιρία δηλαδή δεν είχε **καμία υποχρέωση** να καταβάλει μέχρι την δήλη μέρα καταβολής η οποία και τοποθετήθηκε εντός της επόμενης χρήσης, όταν και η απαίτηση της δικαιούχου εταιρίας κινητής τηλεφωνίας κατέστη ληξιπρόθεσμη. Συνεπώς, εξ αυτού του λόγου πρέπει να μην επιμείνει η φορολογική αρχή να συμπεριλάβει τις παραπάνω δαπάνες στις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές.

Δεύτερον: Εάν τίθεται ζήτημα μη αναγνώρισης δαπάνης στην προκειμένη περίπτωση λόγω φερόμενης παραβίασης της αρχής του δεδουλευμένου, τίθεται με τη λογική ότι η δαπάνη αυτή θα έπρεπε να αναγνωρισθεί ως δαπάνη στην τρέχουσα χρήση και όχι στην επόμενη χρήση. Η φορολογική αρχή δεν ισχυρίζεται δηλαδή ότι η δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, αλλά ότι αυτή έπρεπε να εκπέσει δήθεν σε άλλη χρήση αντί για την ελεγχόμενη. Όμως, για λόγους δικαιοσύνης και προκειμένου να μην δίδεται η εντύπωση ότι οι ελεγκτικές αρχές επιχειρούν να ανεύρουν με τεχνητό τρόπο διαδικαστικές παραβάσεις, με τις οποίες επιδιώκουν απλώς την τεχνητή αύξηση της φορολογητέας ύλης, φερόμενες παραβάσεις της αρχής του δεδουλευμένου στις δαπάνες, όπως εν προκειμένω, **θα έπρεπε να αντισταθμίζονται** με αντίστοιχη τροποποίηση των φορολογικών αποτελεσμάτων επί το ευμενέστερο για τον φορολογούμενο κατά την χρήση **στην οποία κρίνει η φορολογική αρχή ότι θα έπρεπε να εκπίπτουν οι δαπάνες**. Σε έναν τέτοιο χειρισμό, όμως, η επίπτωση της όποιας φερόμενης παραβίασης της αρχής του δεδουλευμένου θα ήταν **ουδέτερη**. Διότι ο φόρος που υποτίθεται ότι γλίτωσε ο φορολογούμενος στο ένα έτος, θα αντισταθμιζόταν από τον φόρο που πλήρωσε στο έτος στο οποίο **δεν** καταλογίστηκε η δαπάνη. Αλλά ακόμη και ζημιόγωνα να είναι η χρήση στην οποία καταλογίζεται η δαπάνη, κατά την φορολογική αρχή, είναι προφανές ότι, εάν αυτή η χρήση είναι **προηγούμενη** της επίμαχης χρήσης, τότε η όποια ζημία θα δημιουργούσε ο καταλογισμός της δαπάνης στη χρήση εκείνη, **θα μεταφερόταν** σύμφωνα με το άρθρο 27 ν. 4172/2013 στην επόμενη κερδοφόρα χρήση. Εν προκειμένω εντέλει, ενώ ο καταλογισμός της δαπάνης από μία χρήση σε άλλη θα έπρεπε να έχει συνέπειες και για τη μία και για την άλλη χρήση, η φορολογική αρχή ασχολείται μόνον με τη μία χρήση, η οποία καθιστά το φορολογητέο αποτέλεσμα δυσμενέστερο, και όχι με τη χρήση η οποία καθιστά το φορολογητέο αποτέλεσμα ευμενέστερο. Η φορολογική αρχή **θα έπρεπε να αναγνωρίσει** ότι η μη αναγνώριση της δαπάνης εξουδετερώνεται εν προκειμένω στην ίδια χρήση από την αυξημένη μεταφορά ζημίας που προκαλεί η αναγνώρισή της σε άλλη χρήση. Η αντιμετώπιση αυτή εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής παραβιάζει και την αρχή της χρηστής διοίκησης. Και εξ αυτού του λόγου πρέπει, συνεπώς, να μην καταλογιστεί εις βάρος το συγκεκριμένο κονδύλι.

Β) Για το κονδύλιο ασφαλιστρών

Πρώτον: Και σε αυτή την περίπτωση ισχύει ότι η αρχή του δεδουλευμένου, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, επιτάσσει τον καταλογισμό του εισοδήματος ή της δαπάνης, αντίστοιχα, στη χρήση κατά την οποία ο φορολογούμενος αποκτά δικαίωμα εισπραξης ή υποχρέωση καταβολής, αντίστοιχα, του εισοδήματος ή της δαπάνης. Στην υπό κρίση περίπτωση πρόκειται για ασφάλεια οχήματος η οποία κατά πάγια πρακτική των ασφαλιστικών εταιριών, αλλά και κατά επιταγή της ασφαλιστικής νομοθεσίας, **προκαταβάλλεται υποχρεωτικά κατά την έναρξη της περιόδου ασφάλισης**.

Δεύτερον: Όπως αναλύθηκε εκτενώς και παραπάνω, ο έλεγχος δέχεται από τα φερόμενα ελεγκτικά ευρήματα δήθεν παραβίασης της αρχής του δεδουλευμένου **μονομερώς** τις συνέπειες

αυτών μόνον κατά τη χρήση που πλήττει και όχι την παράλληλη συνέπεια αυτού, κατά τη χρήση στην οποία ευνοεί – εν προκειμένω τη χρήση 2015. Αντίστοιχα, όμως, θα έπρεπε εν προκειμένω να δέχεται ότι το φορολογητέο μας εισόδημα για τη χρήση 2015, χρήση επίσης κερδοφόρα και χρήση **επίσης ελεγχόμενη**, θα έπρεπε να **μειωθεί** κατά την επίμαχη δαπάνη που υποτίθεται θα έπρεπε να αναμορφώσουμε για τη χρήση 2014. Τέτοια μείωση, όμως, δεν διενεργείται στην έκθεση μερικού ελέγχου και στις οριστικές πράξεις. Η αντιμετώπιση αυτή εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής παραβιάζει και την αρχή της χρηστής διοίκησης. Για όλους αυτούς τους λόγους το προκείμενο κονδύλι ασφαλιστρών οχήματος θα έπρεπε να αναγνωριστεί κανονικά προς έκπτωση.

Γ) Για το κονδύλι ασφαλιστρών

Ισχύουν κατ' αναλογία όσα αναφέρθηκαν παραπάνω υπό «Β».

Δ) Κονδύλι εκπαιτόμενου ΦΠΑ

Η μη αναγνώριση του συγκεκριμένου κονδυλίου προς έκπτωση είναι παρεπόμενη της μη αναγνώρισης προς έκπτωση της ακόλουθης, υπό «Ε» αναλυόμενης, μη έκπτωσης συγκεκριμένων δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας. Συνεπώς, ισχύουν για το κονδύλι αυτό όσα θα αναφερθούν αμέσως παρακάτω για τα κονδύλια αυτά.

Ε) Κονδύλι δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας

Όπως έχει κριθεί κατ' επανάληψη από το Συμβούλιο της Επικρατείας και ήδη εσχάτως με την αριθ. 1895/2018 απόφασή του, «Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση». Συμπληρώνει δε στη συνέχεια η ίδια απόφαση ότι «για να καλύψει το συγκεκριμένο βάρος απόδειξης, η φορολογική Διοίκηση μπορεί να επικαλείται και έμμεσες αποδείξεις ή τεκμήρια, προκειμένου να στοιχειοθετήσει συγκεκριμένη φορολογική παράβαση». Εν προκειμένω, όμως, ο έλεγχος αναφέρει μόνον τα ακόλουθα: «Από τα οικεία νόμιμα φορολογικά στοιχεία καθώς και από τα λοιπά έγγραφα, στοιχεία και δικαιολογητικά που ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου είτε δεν προκύπτουν οι λήπτες των ως άνω αγαθών ή/και η όποια σχέση τους με την εταιρία σας, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων, είτε δεν παρασχέθηκε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής σας προκειμένου για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών ή δαπανών ψυχαγωγίας μη σχετιζόμενων με τις εμπορικές δραστηριότητές της». Από τη λίστα, όμως, που ο ίδιος ο έλεγχος παραθέτει είναι φανερό ότι σε κάθε περίπτωση είναι φανερός ο αποδέκτης της δαπάνης. Ενώ παράλληλα ο έλεγχος συνομολογεί ευθέως ότι **δεν έχει στοιχεία** που να

αποδεικνύουν ότι δεν είναι εκπεστέα η δαπάνη, αλλά, τρόπον τινά, «εν αμφιβολία» οι δαπάνες αυτές θα πρέπει δήθεν να μην εκπέσουν, **χωρίς όμως να έχει η φορολογική αρχή κανένα στοιχείο, είτε άμεσο είτε έμμεσο**, που να αποδεικνύει ότι οι δαπάνες αυτές ήταν τάχα προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Εξ αυτού του λόγου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέλουν τη φορολογική αρχή να έχει το βάρος απόδειξης για τη μη έκπτωση δαπάνης και πρέπει να μην συμπεριληφθεί στις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές το συγκεκριμένο κονδύλι, αλλά ούτε και το αντίστοιχο κονδύλι Φ.Π.Α. που αναφέρεται παραπάνω υπό «Ι».

ΣΤ) Κονδύλι συνδρομής

Και σε αυτή την περίπτωση ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω υπό «Α» και «Β» αφενός για το πότε κατέστη απαιτητό το εν λόγω ποσό, αφετέρου για το ότι δεν υπάρχει αντίστοιχη ουδετεροποίηση της λογιστικής αυτής εγγραφής με αντίστοιχη αύξηση των αναγνωριζόμενων δαπανών, η οποία θα επέφερε εξουδετέρωση της συγκεκριμένης εγγραφής.

Ζ) Κονδύλι χορηγίας

Σε αυτή την περίπτωση ισχύουν τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω υπό «ΙΑ» περί του βάρους αποδείξεως. Είναι η φορολογική αρχή αυτή που πρέπει να αποδείξει ότι η δαπάνη αυτή δεν είναι παραγωγική, διότι, όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με την αριθ. 1895/2018 ΣτΕ «το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση».

Η) Κονδύλι αποσβέσεως

Η εταιρία **αποδέχεται** τη διόρθωση της συγκεκριμένης εγγραφής, το δε σφάλμα οφείλεται σε καθαρή παραδρομή.

Θ) Προβλέψεις «επισφαλών απαιτήσεων»

Πρώτον: Το κονδύλι αυτό αφορά «προβλέψεις» οι οποίες αφορούν απαιτήσεις οι οποίες είναι, όχι μόνον επισφαλείς, αλλά είναι πια **βέβαιο** ότι δεν μπορούν να εισπραχθούν. Πιο συγκεκριμένα, λοιπόν, οι απαιτήσεις για τις οποίες γίνεται λόγος το έτος 2014 αφορούν την εταιρία (3.292,64 ευρώ) που εδρεύει στη και τις εταιρίες (9.384,38 ευρώ), (1.098,11 ευρώ) και (2.784,57 ευρώ) που εδρεύουν στη Ο οριστικός χαρακτήρας αδυναμίας είσπραξης των απαιτήσεων αυτών καταδεικνύεται, ιδίως για τις απαιτήσεις εξωτερικού, από το σύνολο του υλικού αλληλογραφίας με τις κατά τόπους πρεσβείες της Ελλάδας, που προσκομίσθηκαν τον έλεγχο. Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 12 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, «Οι προβλέψεις καλύπτουν υποχρεώσεις η φύση των οποίων καθορίζεται με σαφήνεια και οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανές ή βέβαιες, αλλά αβέβαιες ως προς το ποσό ή την ημερομηνία πραγματοποίησής τους. [...] Οι προβλέψεις δεν χρησιμοποιούνται για τη διόρθωση της αξίας

στοιχείων του ενεργητικού». Στην υπό κρίση περίπτωση δεν πρόκειται για υποχρέωση της εταιρίας, της οποίας η πραγματοποίηση ή το ακριβές ποσό είναι αβέβαιο, αλλά αντιθέτως για μη είσπραξη απαιτήσεων η οποία είναι **βέβαιη και ως προς το ότι αυτή ουδέποτε θα πραγματοποιηθεί και ως προς το ποσό αυτής**. Συνεπώς, κατά λογιστική ακριβολογία, την οποία θα έπρεπε να διαγνώσει και ο έλεγχος, εν προκειμένω δεν μπορεί να γίνεται λόγος για «προβλέψεις» επί απαιτήσεως που υπάρχει τρόπος να «διασφαλιστούν», τάχα, αλλά για **απόλυτη αδυναμία είσπραξης** και για, εξ αυτού του λόγου, **διαγραφή** της απαίτησης από το ενεργητικό της εταιρίας. Εν προκειμένω, πρόκειται για «διόρθωση αξίας» στοιχείου του ενεργητικού και συγκεκριμένα του στοιχείου του ενεργητικού «απαιτήσεις από πελάτες». Η διόρθωση αυτή προβλέπεται επίσης στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ, και συγκεκριμένα στο άρθρο 6 παρ. 1 εδάφιο γ' αυτής ως εξής: *«Τα στοιχεία που απεικονίζονται στις ετήσιες και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αναγνωρίζονται και επιμετρούνται σύμφωνα με τις ακόλουθες γενικές αρχές: α) [...], β) [...], γ) η αναγνώριση και η επιμέτρηση γίνονται με σύνεση και ειδικότερα: i) [...], ii) [...], iii) αναγνωρίζονται όλες οι αρνητικές διορθώσεις αξιών, ανεξάρτητα από το αν το αποτέλεσμα της χρήσης είναι κέρδος ή ζημία»*. Είναι φανερό ότι εν προκειμένω έχουμε να κάνουμε με αυτό που λογιστικά αποκαλείται στην ευρωπαϊκή Οδηγία ως «διόρθωση αξίας» στοιχείου του ενεργητικού και όχι με «πρόβλεψη», η χρήση της οποίας είναι **ρητώς απαγορευμένη** από την Οδηγία, εφόσον πρόκειται για διόρθωση αξίας και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της πρόβλεψης. Δηλαδή εφόσον δεν υπάρχει **ουδεμία αβεβαιότητα** ως προς την επέλευση της ζημίας. Η υποχρεωτικότητα των διατάξεων των ευρωπαϊκών Οδηγιών λογιστικού δικαίου και για το **φορολογικό** δίκαιο έχει γίνει δεκτή και από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην υπόθεση C-306/99, «BIAO – Africa Bank», απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2003. Η απόφαση μάλιστα αυτή αφορά ακριβώς ζήτημα σχετικό με **προβλέψεις** ενδεχόμενων ζημιών, για τις οποίες το γερμανικό φορολογικό δίκαιο παρέπεμπε στην εφαρμογή των γενικών λογιστικού δικαίου διατάξεων της τότε ισχύουσας «4ης Οδηγίας» (Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ), πράγμα που κατά το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο κατέστησε εμμέσως υποχρεωτική την εφαρμογή των Οδηγιών λογιστικού δικαίου της Ε.Ε. ακόμη και για το (γερμανικό στην υπόθεση εκείνη) φορολογικό δίκαιο. Εν προκειμένω και το ελληνικό φορολογικό δίκαιο παραπέμπει καταρχήν στις γενικές διατάξεις ελληνικού λογιστικού δικαίου (άρθρο 21 παρ. 2 ν. 4172/2013), που όμως είναι ακριβώς εκτέλεση των ευρωπαϊκών Οδηγιών περί λογιστικού δικαίου. Ως εκ τούτου, από τη στιγμή που το ελληνικό δίκαιο επιλέγει να εισαγάγει **περιορισμένες μόνον αποκλίσεις** από το γενικό λογιστικό δίκαιο (άρθρα 22 έως 26 ν. 4172/2013), τότε θα πρέπει να κριθεί ότι κατά τα λοιπά ισχύουν **πλήρως** οι διατάξεις των ως άνω, εφαρμοστέων κατά την κρίσιμη χρήση Οδηγιών 2013/34/ΕΕ και 78/660/ΕΟΚ. Σημειώνεται εδώ ότι και οι διατάξεις της τελευταίας αυτής Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ ήταν πανομοιότυπες στο ζήτημα των προβλέψεων και της διόρθωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού. Το άρθρο 20 παρ. 1 αυτής προέβλεπε ότι «Οι προβλέψεις αποσκοπούν στην κάλυψη

υποχρεώσεων σαφώς προσδιορισμένης φύσεως οι οποίες είτε είναι πιθανό είτε βέβαιο ότι θα έχουν προκύψει την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αλλά των οποίων το ύψος ή ημερομηνία εμφάνισης είναι αβέβαια.», ενώ το άρθρο 20 παρ. 3 αυτής προέβλεπε ότι «Οι προβλέψεις δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται για την προσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού». Το δε άρθρο 19 της Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ επέτασσε, ομοίως όπως και η αντίστοιχη προαναφερθείσα διάταξη της ισχύουσας Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ότι «Οι διορθώσεις αξιών περιλαμβάνουν όλες τις προσαρμογές, που αποσκοπούν στη μέτρηση της οριστικής ή μη απαξιώσεως των περιουσιακών στοιχείων, που διαπιστώθηκε κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.». Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις οριστικής απώλειας του δικαιώματος είσπραξης απαίτησης – κατά την οποία, όπως είναι προφανές **δεν μπορεί να απαιτείται να διασφαλιστεί κάτι που δεν μπορεί να διασφαλιστεί**, κάτι δηλαδή που έχει καταστεί οριστικά ανείσπρακτο – δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι έχουμε «πρόβλεψη» κατά το άρθρο 26 ν. 4172/2013, αλλά για **περίπτωση διόρθωσης της αξίας του ενεργητικού** και εν προκειμένω του κονδυλίου των απαιτήσεων, η οποία είναι **υποχρεωτική** κατά το εφαρμοστέο ευρωπαϊκό δίκαιο. Ήδη, συνεπώς, εξ αυτού του λόγου πρέπει να γίνει δεκτή η μείωση του ενεργητικού κατά την επίμαχη χρήση, όχι ως διενέργεια «προβλέψεων», αλλά ως προσαρμογή και διόρθωση της αξίας του ενεργητικού.

Δεύτερον: Είναι φανερό από τη λίστα που παραθέτει ο έλεγχος ότι στην προκειμένη περίπτωση η εταιρία είχε πληθώρα ανείσπρακτων επί μακρόν απαιτήσεων ονομαστικής αξίας από 73 ευρώ έως μερικών χιλιάδων ευρώ. Η μεγάλη πλειονότητα αυτών των απαιτήσεων αφορά πελάτες του εξωτερικού, για τους οποίους η είσπραξη ήταν **τόσο δαπανηρή** σε σχέση με το οφειλόμενο ποσό, ώστε να μην είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη χωρίς να ευρεθεί η εταιρία σε **δυσμενέστερη οικονομικά θέση**, ακόμη και εάν υποθέσουμε ότι ευοδωνόταν η δικαστική διεκδίκηση στο εξωτερικό και εισπράτταμε όλο το ποσό των απαιτήσεων. Τούτο, διότι το ποσό των απαιτήσεων ήταν **μικρότερο από το ποσό που θα δαπανούσαμε για τη δικαστική διεκδίκηση**. Όμοια είναι και η περίπτωση του συνολικού κονδυλίου ανείσπρακτων απαιτήσεων ύψους 10.003,08 ευρώ που αφορά «πελάτες internet λιανικής», που επίσης αφορά πελάτες εξωτερικού. Είναι φανερό ότι το άρθρο 26 ν. 4172/2013, όταν αναφέρεται σε **διασφάλιση** της απαίτησης, εννοεί τις περιπτώσεις στις οποίες είναι αντικειμενικά δυνατή η διασφάλιση. Τέτοια διασφάλιση υπάρχει σε περίπτωση πελατών εσωτερικού με γνωστή διεύθυνση ή σε περίπτωση αξιόλογων ποσών πελατών εξωτερικού, τέτοιων που να έχει οικονομικό νόημα η δικαστική διεκδίκηση. Το νόημα της διάταξης του άρθρου 26 ν. 4172/2013 δεν είναι να απαγορεύσει την είσπραξη επισφαλών απαιτήσεων, αλλά να αποτρέψει την έκπτωση ποσών, χωρίς να υπάρχουν ενδείξεις από την πλευρά του φορολογουμένου ότι πράγματι πρόκειται για μια τέτοια απαίτηση (επισφαλή). Δεν είναι δυνατόν, όμως, να υπάρχει τέτοια επιβολή υποχρέωσης εκ μέρους του νόμου, όταν **δεν υπάρχει αντικειμενικός τρόπος διασφάλισης της απαίτησης**. Μια τέτοια υποχρέωση του νόμου θα

σήμαινε σωρευτικά ότι ενώ: α) ο φορολογούμενος **έχει ήδη φορολογηθεί**, όταν τιμολόγησε, β) για να αποφορολογηθεί για την τιμολόγηση της ανείσπρακτης απαίτησης, θα πρέπει να υποβληθεί σε **επιπλέον δαπάνες** δυσανάλογες με το ύψος και τη φύση της απαίτησης. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος αναγκάζεται ταυτόχρονα: **α)** να υποστεί τη ζημία από τη μη είσπραξη, ενώ προφανώς έχει παράσχει το αγαθό ή την υπηρεσία στην οποία αντιστοιχεί η ανείσπρακτη απαίτηση, **β)**, να φορολογηθεί για τη ζημία αυτή και **γ)** να πρέπει να κάνει και διάφορες δαπανηρότατες νομικές ενέργειες, οι οποίες θα του αύξαναν και άλλο τη ζημία του, μόνο και μόνο για να **επιβεβαιωθεί ότι είναι αδύνατη η είσπραξη**. Είναι φανερό ότι το φορολογικό μας δίκαιο δεν μπορεί να έχει τόσο αυστηρή προσέγγιση στα ζητήματα των ανείσπρακτων απαιτήσεων, στο βαθμό που ο έλεγχος τεκμηριώνει (και εν προκειμένω πράγματι τεκμηριώθηκε από την αλληλογραφία με τις πρεσβείες) ότι δεν πρόκειται για εικονικές ζημίες αλλά για ζημίες **πραγματικές**.

Τρίτον: Αντισυνταγματικότητα ρυθμίσεων: Η επιβολή από τη νομοθεσία υποχρεώσεων προς τον φορολογούμενο για να αναγνωρίσει επισφαλείς απαιτήσεις να πρέπει να προβεί σε δαπάνες **δυσανάλογες** προς τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος αντίκειται τόσο προς την αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη και την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, όσο και στην αρχή της αναλογικότητας.

Ι) Κονδύλι αποσβέσεων επιχορηγούμενων παγίων

Ο έλεγχος επικαλείται αορίστως διάφορες διατάξεις παλαιότερων αναπτυξιακών νόμων, προκειμένου να τεκμηριώσει τη μη απόσβεση των εν λόγω επιχορηγηθέντων παγίων, οι οποίοι, όμως, **δεν είναι** οι εφαρμοστέοι στην υπό κρίση περίπτωση αναπτυξιακοί νόμοι. Ο έλεγχος, ως εκ τούτου, **αποτυγχάνει** να αιτιολογήσει νομικά για ποιο λόγο δεν πρέπει να τυχουν αποσβέσεων τα εν λόγω επιχορηγούμενα πάγια. Σε κάθε περίπτωση, ισχύει από την επίμαχη χρήση και στο εξής ο νόμος 4172/2013, ο οποίος **έχει νέες διατάξεις περί αποσβέσεων** που αντικαθιστούν συνολικώς τις παλαιές περί αποσβέσεων διατάξεις. Με βάση τις διατάξεις αυτές (άρθρο 24 ν. 4172/2013), **η απόσβεση των παγίων ουδόλως εξαρτάται από το εάν είναι επιχορηγούμενα ή μη επιχορηγούμενα**.

ΙΑ) Κονδύλι «ενδοομιλικών τόκων»

Στο συγκεκριμένο κονδύλι συγκρίνεται η επιχείρηση, μια εταιρία τουριστικών υπηρεσιών, με τράπεζα, προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή των «ίσων αποστάσεων» (arm's length principle) για προκαταβολές που παρέσχε η εταιρία προς τον πρόεδρο του Δ.Σ., διευθύνοντα σύμβουλο και μέτοχο, κ. Ισχυρίζεται δε η φορολογική αρχή ότι τα ποσά που έλαβε κατά καταχρηστική λογιστική εγγραφή «έναντι δανείου» πρέπει να εξομοιωθούν με καταναλωτικό δάνειο τράπεζας. Η προσέγγιση αυτή όμως είναι πολλαπλά εσφαλμένη:

Πρώτον: Η επιχείρησή δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τράπεζα. Η επιχείρησή δεν είναι τράπεζα, ώστε να παρέχει κατ' επάγγελμα δανειακά κεφάλαια σε τρίτους. Αντιθέτως, όπως προβλέπεται και στο καταστατικό, ο σκοπός της εταιρίας μας είναι **η διενέργεια κάθε μορφής τουριστικών εργασιών**. Συνεπώς, εξ αρχής είναι εσφαλμένη η βάση εκκίνησης της φορολογικής αρχής για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς θα πρέπει να μας συγκρίνει με **ομοειδείς** με εμάς επιχειρήσεις και όχι με τράπεζα.

Δεύτερον: Η περίπτωση που διερευνά ο έλεγχος αφορά τη χρέωση ή μη χρέωση τόκων για **παροχή** κεφαλαίων εκ μέρους της εταιρίας μας. Αντιθέτως, η περίπτωση της τράπεζας, η οποία τίθεται ως κριτήριο δήθεν «ανεξάρτητου τρίτου», είναι περίπτωση **λήψης** κεφαλαίων εκ μέρους της εταιρίας μας. Θα έπρεπε, συνεπώς, η φορολογική αρχή να διερευνήσει ποια είναι η συνήθης εμπορικά συμπεριφορά, όταν σε μια τουριστική εταιρία, χρωστούν χρήματα είτε επειδή έχει δώσει δάνειο ή προκαταβολή είτε για άλλους λόγους.

Τρίτον: Ο έλεγχος επιχείρησε να ανεύρει τη συμπεριφορά της εταιρίας έναντι ανεξαρτήτων τρίτων, φέρνοντας κατά τα ανωτέρω ως παράδειγμα μια **υποθετική** συναλλαγή και όχι μια πραγματική. Κάτι τέτοιο θα ήταν νοητό, εάν η εταιρία δεν είχε πράγματι οφειλές τρίτων προς αυτήν που θα μπορούσαν να αναχθούν σε κριτήριο συμπεριφοράς με ανεξαρτήτους τρίτους. Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως καθίσταται φανερό από το **σύνολο** των στοιχείων που έχει υπόψη της η φορολογική αρχή για τις επισφαλείς και όχι μόνον απαιτήσεις, είναι φανερό ότι η εταιρία **ουδέποτε χρέωσε με τόκους** τους πελάτες της οι οποίοι της οφείλουν χρήματα. Με βάση πάγιες λογιστικές αρχές, οι τόκοι απαιτήσεων που αφορούν εμπορικές απαιτήσεις της εταιρίας **χρεώνονται στους ίδιους τους λογαριασμούς απαιτήσεων αυξάνοντας αυτούς**. Η αρχή των ίσων αποστάσεων επιτάσσει ακριβώς αυτό: Ότι πρέπει να τηρούνται «ίσες αποστάσεις», δηλαδή να υπάρχει ίδια συμπεριφορά, μεταξύ του φορολογουμένου και των συνδεδεμένων με αυτόν μερών αφενός και μεταξύ του φορολογουμένου και ανεξαρτήτων τρίτων, αφετέρου. Στην προκειμένη περίπτωση, υπάρχουν ακριβώς **ίσες αποστάσεις** μεταξύ της εταιρίας και του προκειμένου συνδεδεμένου μέρους, αφενός, και της εταιρίας και των λοιπών οφειλετών, αφετέρου.

Τέταρτον: Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος θεωρεί ότι θα πρέπει να ανευρίκει τον υποτιθέμενο τόκο που υποτίθεται ότι θα έπρεπε εν προκειμένω να εισπράξουμε, με βάση φερόμενα στοιχεία μέσου επιτοκίου καταναλωτικών δανείων. Εν προκειμένω όμως για την εταιρία εφαρμόζεται το άρθρο 293 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο «*Το ανώτατο όριο του τόκου που οφείλεται από δικαιοπραξία προσδιορίζεται όπως ορίζει ο νόμος*». Εν προκειμένω το ανώτατο όριο του τόκου ορίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 ν. 2842/2000 με πράξη του Διοικητή της Τραπέζης της Ελλάδος. Σύμφωνα με το δελτίο της Τραπέζης της Ελλάδος που περιλαμβάνεται στη ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.bankofgreece.gr/pages/el/Statistics/rates_markets/monetary/exotrapezika.aspx το ανώτατο δικαιοπρακτικό επιτόκιο από 1-1-2014 έως 10-6-2014 ανερχόταν σε 5,75%, από 11-6-2014 έως 9-9-2014 σε 5,40%, από 10-9-2014 έως 15-3-2016 σε 5,30% και από 16-3-2016 έως σήμερα σε 5,25%. Στο σημείωμα ελέγχου η εταιρία χρεώθηκε με επιτόκιο 7,75%, που όμως θα ήταν απλά **απαγορευμένο** να το ζητήσει από οποιοδήποτε μέρος και βέβαια και από τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη. Καταδεικνύεται εδώ ένας ακόμη λόγος για τον οποίο η εταιρία πολύ απλά δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τράπεζα που δίδει δάνεια.

Πέμπτον: Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 23α κ.ν. 2190/1920, όπως ίσχυε κατά τις επίμαχες χρήσεις, η παροχή δανείων προς μέλη Δ.Σ. και λοιπά πρόσωπα συνδεδεμένα με την εταιρία ήταν κατά τις επίμαχες χρήσεις **απαγορευμένη**, ενώ κάθε άλλη σύμβαση χρειαζόταν προηγούμενη ή έστω επόμενη έγκριση από τη Γ.Σ. της εταιρίας. Στην προκειμένη περίπτωση τέτοια έγκριση δεν υπήρχε. Συνεπώς, ήταν απαγορευμένη όχι μόνον η παροχή δανείου αλλά και κάθε ακόμη παροχή χρημάτων. Ως εκ τούτου, η εταιρία έχει αξίωση αδικαιολόγητου πλουτισμού κατά του εν λόγω συνδεδεμένου μέρους από την εν λόγω άκυρη δικαιοπραξία, η δε τοκογονία από την απαίτηση αυτή δεν ξεκινάει **παρά μόνον μετά την έγερση αγωγής**, την οποία δεν έχει εγείρει ούτε σκοπεύει να εγείρει η εταιρία, ενόψει μελλοντικής τακτοποίησης των προκαταβολών αυτών με τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλό μας. Σε κάθε περίπτωση, η χρέωση τόκου στην υπό κρίση περίπτωση είναι **απαγορευμένη**. Και εξ αυτού του λόγου πρέπει να μην προσαυξηθεί το εισόδημά μας σύμφωνα με την αρχή των «ίσων αποστάσεων».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3§1 του ν. 4172/2013:

«Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.»

Επειδή, στο άρθρο 8§§1 και 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες. ...

3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαιρέση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα εισπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 του ανωτέρω νομοθετήματος:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»

Επειδή στο άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο **γενικός κανόνας** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. , εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 4 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, π.χ. για το μήνα Δεκέμβριο γίνεται μέχρι την 31^η Ιανουαρίου του επομένου έτους, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Επειδή από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε. (1^η Ιανουαρίου 2014), καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/94, με τις οποίες υφίστατο η δυνατότητα τροποποίησης των φορολογικών εγγραφών μεταξύ των ελεγχόμενων ετών, και η Φορολογική Αρχή δε δύναται πλέον να μεταφέρει φορολογητέα ύλη από ένα φορολογικό έτος σε άλλο.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση α) δαπάνες που αφορούν σε σταθερή και κινητή τηλεφωνία σχετίζονται με λογαριασμούς που εκδόθηκαν την πρώτη εβδομάδα του μηνός Ιανουαρίου του επόμενου έτους (εντός δηλ. του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων) και αφορούν την περίοδο Δεκεμβρίου, β) δαπάνες που αφορούν σε λογαριασμούς ασφαλιστρών επόμενης περιόδου που έπρεπε να εγγραφούν σε μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού και όχι σε λογαριασμό εξόδου και γ) δαπάνη ποσού € 300,00 που αφορά σε συνδρομή 2013, (ημερομηνία λογιστικής εγγραφής 17/02/2014) δηλαδή ανάγεται σε προηγούμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες για καφέδες, ροφήματα, ποτά, σνακ, γεύματα, δώρα κ.ά., για τις οποίες (α) δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (β) δεν αναγράφονται τα πρόσωπα / λήπτες στα οποία αφορούν ή / και (γ) διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν σε μη εργάσιμες ημέρες (Σάββατο ή Κυριακή ή Αργία) χωρίς να μπορεί να αποδειχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, προκειμένου για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών ή δαπανών ψυχαγωγίας μη σχετιζόμενων με τις εμπορικές δραστηριότητές της.

Επειδή, επίσης, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας και δώρα, που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία, των οποίων η παραγωγικότητα απερρίφθη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. ζ'.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε σε χρέωση του λογαριασμού 64.98.01.0000 - ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΕΔΡΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ δαπάνη, ποσού € 100,00, που αφορά σε χορηγία στα ημερολόγια προς τον Αθλητικό και, για την οποία προσκομίστηκε στον έλεγχο η με αριθμό/2014 Απόδειξη εισπραχθείσας για την εισπραχθείσας του ποσού χωρίς όμως να προσκομιστεί σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) ούτε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η συγκεκριμένη δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της προσφεύγουσας επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρατιθέμενων διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης αναφορικά με τις ως άνω λογιστικές διαφορές κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26§§1 και 4 του ν. 4172/2013, περί επισφαλών απαιτήσεων:

«1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπραχθείσας της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπραχθείσας της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες) Προβλέψεις (σε ποσοστό %)

>12	50
>18	75
>24	100

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1056/2015, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν .4172/2013)»:

«4. Στην έννοια της ληξιπρόθεσμης απαίτησης περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις των απαιτήσεων εκείνων που η ημερομηνία εξόφλησής τους έχει παρέλθει και ειδικότερα:

- α) σε περίπτωση που βάσει συμφωνητικού ή άλλου διακανονισμού παρέχεται στον πελάτη χρόνος πίστωσης για την αποπληρωμή της οφειλής, κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία υπολογισμού του χρόνου υπερημερίας για την απαίτηση αυτή, είναι η παρέλευση του χρόνου πίστωσης,
- β) σε περίπτωση που πέραν του τιμολογίου δεν υπάρχει σχετικό συμφωνητικό ή άλλος διακανονισμός, αφετηρία υπολογισμού του χρόνου είναι η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού,
- γ) σε περίπτωση εξόφλησης απαιτήσεων με γραμμάτια, η ημερομηνία λήξης τους και με επιταγή, η ημερομηνία της επιταγής.

Από τα ανωτέρω και με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (εισπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ.

Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 06/02/2019 έκθεση απόψεων του αρμόδιου ελεγκτικού κέντρου, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο:

(1) αλληλογραφία με το Γραφείο Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων της Πρεσβείας της Ελλάδας στο Βουκουρέστι με ημερομηνία 12/09/2018, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη του σχηματισμού πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την οποία «..... σας ενημερώνουμε πως με βάση τις διαθέσιμες και ανοιχτές πηγές πληροφόρησης (ιστοσελίδα Υπουργείου Οικονομικών Ρουμανίας, Εμπορικού Μητρώου – ONRC, Εφορίας – ANAF), προκύπτουν τα εξής στοιχεία για τις εταιρείες με τις οποίες έχετε συνεργασία:

-, έχει διαγραφεί από το Εμπορικό μητρώο από τις 22.11.2013

-, έχει διαγραφεί από το Εμπορικό μητρώο από τις 30.09.2015

-, έχει διαγραφεί από το Εμπορικό μητρώο από τις 30.09.2015.

-, η εν λόγω εταιρεία υφίσταται και λειτουργεί. Φαίνεται να έχει ιδρυθεί στις 15.03.2007 ωστόσο δεν έχει δημοσιευμένους Ισολογισμούς. Επισυνάπτουμε τα στοιχεία επικοινωνίας όπως προκύπτουν από τον επιχειρηματικό οδηγό ».

(2) έγγραφο βάσει του οποίου η εταιρεία που εδρεύει στη Λιθουανία έχει καταθέσει αίτηση πτώχευσης.

(3) αλληλογραφία με το Γραφείο Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων της Πρεσβείας της Ελλάδας στη Σόφια με ημερομηνία 08/10/2018, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη του σχηματισμού πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την οποία «..... Αναζητήσαμε πληροφορίες για τις εταιρείες που περιλαμβάνονται στο αίτημά σας, τόσο στο μητρώο τουριστικών επιχειρήσεων που διατηρεί το Υπουργείο Τουρισμού της Βουλγαρίας όσο και στη βάση δεδομένων που διατηρεί το Γραφείο μας και επιβεβαιώνουμε ότι: 4) Για την εταιρεία δεν βρέθηκαν στοιχεία /

πληροφορίες. Έχω επισυνάψει τα σχετικά αρχεία (δυστυχώς είναι διαθέσιμα μόνο στη βουλγαρική γλώσσα) τόσο από το μητρώο τουριστικών επιχειρήσεων όσο και από τη βάση δεδομένων, ενώ έχω συμπεριλάβει και τα στοιχεία επικοινωνίας του αρμόδιου τμήματος στο Υπουργείο Τουρισμού της Βουλγαρίας....».

(4) αλληλογραφία με το Γραφείο Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων της Πρεσβείας της Ελλάδας στη Σόφια με ημερομηνία 08/10/2018, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη του σχηματισμού πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την οποία «..... Αναζητήσαμε πληροφορίες για τις εταιρείες που περιλαμβάνονται στο αίτημά σας, τόσο στο μητρώο τουριστικών επιχειρήσεων που διατηρεί το Υπουργείο Τουρισμού της Βουλγαρίας όσο και στη βάση δεδομένων που διατηρεί το Γραφείο μας και επιβεβαιώνουμε ότι: 1) Η εταιρεία δεν διαθέτει πλέον έγκυρη ασφάλιση και επομένως έχει διακόψει τη λειτουργία της, 2) Για την εταιρεία (και όχι), διαπιστώθηκε ότι η άδεια λειτουργίας της εταιρείας έχει λήξει (χωρίς να ανανεωθεί) από τις 3.5.2018, 3) Για την εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι η άδεια λειτουργίας της είναι μεν ακόμη σε ισχύ (λήγει στις 28.11.2018) αλλά ότι το κεφάλαιο κίνησης της εταιρείας υπολείπεται κατά πολύ του κατώτατου ορίου που πρέπει να δηλώσει μια εταιρεία ώστε να μπορεί να λειτουργεί νόμιμα στη Βουλγαρία...»

(5) αίτηση εις την **αγγλική** γλώσσα, επί του οποίου δεν υφίσταται σφραγίδα που να αποδεικνύει ότι έχει κατατεθεί καθώς και την ακριβή ημερομηνία κατάθεσης, που απευθύνεται στο δικαστήριο του Βουκουρεστίου προκειμένου να αναγγελθεί στον πίνακα κατάταξης δανειστών έναντι της εταιρείας για ποσό 22.664,28 ευρώ.

Επιπλέον, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων και στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό της απαίτησης από τον εν λόγω πελάτη προκύπτει από τιμολογήσεις στο δεύτερο εξάμηνο του έτους 2014 συνεπώς η εν λόγω απαίτηση έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών και μικρότερο των 18 μηνών συνεπώς σε κάθε περίπτωση το ποσοστό της σχηματισμένης πρόβλεψης θα έπρεπε να ανέρχεται σε 50%, σύμφωνα με την παρ. 1β' του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, και όχι σε 100%.

(6) αίτηση (κήρυξης εκτελεστότητας ευρωπαϊκής διαταγής πληρωμής) προς το Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης για την εταιρεία η οποία ωστόσο φέρει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας σχηματισμού της πρόβλεψης.

Επειδή, συνεπώς, τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται ρητά στην ΠΟΛ. 1056/2015, και ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προβλέψεις, συνολικού ποσού 52.539,37 €, για το φορολογικό έτος 2014, και 40.808,79 €, για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία σε προγενέστερες των ελεγχόμενων χρήσεων εντάχθηκε στα κάτωθι επιδοτούμενα προγράμματα:

1. Στο πρόγραμμα «Ενίσχυση Επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στη ψηφιακή ασφάλεια (*e-security*)» του Π.Ε.Π. Μακεδονίας – Θράκης. Με το με Α.Π./2011 έγγραφο του φορέα ο συνολικός επιλέξιμος χρηματοδοτούμενος προϋπολογισμός ανήλθε σε € 14.500,00 ενώ ο συνολικός επιχορηγούμενος προϋπολογισμός ανήλθε σε € 13.894,74 με αναλογούσα επιχορήγηση € 9.726,32, ήτοι ποσοστό επιχορήγησης 70%. Η καταχώρηση του ποσού της χρηματοδότησης έγινε σε πίστωση του λογαριασμού 41.10.00.0002 «.....». Το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού παραμένει ακίνητο κατά τη διάρκεια των εξεταζόμενων φορολογικών ετών.

2. Στο πρόγραμμα «Ενίσχυση των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς Μεταποίησης, Τουρισμού, Εμπορίου – Υπηρεσιών στο πλαίσιο του ΕΣΠΑ 2007 – 2013» του Π.Ε.Π. Μακεδονίας – Θράκης. Με το με Α.Π./2011 έγγραφο της, ειδοποιήθηκε ότι ο συνολικός επιλέξιμος χρηματοδοτούμενος προϋπολογισμός ανέρχεται σε € 60.675,30 ενώ ο συνολικός επιχορηγούμενος προϋπολογισμός ανέρχεται σε € 59.434,00 με αναλογούσα ενίσχυση (δημόσια χρηματοδότηση) € 32.668,70, ήτοι ποσοστό χρηματοδότησης 55%. Η καταχώρηση του ποσού της χρηματοδότησης έγινε σε χρέωση του λογαριασμού 33.14 «ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» με πίστωση του λογαριασμού 41.10.00.0003 «ΕΠΙΔΟΤΗΣΗ ΕΣΠΑ 2007-2013». Το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού παραμένει ακίνητο κατά τη διάρκεια των εξεταζόμενων φορολογικών ετών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε στο τέλος κάθε χρήσης να μεταφέρει από το λογαριασμό 41.10 με χρέωση αυτού, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων (ΕΣΥΛ 194/1994, αρ. πρωτ: 1057838/ 10689πε/Β0012/2008 Έγγραφο).

Επειδή, ορθώς ο έλεγχος, αναγνώρισε από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε.

Επειδή, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ο έλεγχος δεν επικαλείται διατάξεις παλαιότερων αναπτυξιακών νόμων προκειμένου να τεκμηριώσει την εν λόγω λογιστική διαφορά, αλλά αναφέρει ότι ο ανωτέρω λογιστικός χειρισμός των επιχορηγήσεων των παγίων επενδύσεων ακολουθείται σε κάθε περίπτωση είσπραξης επιχορήγησης **είτε** βάσει αναπτυξιακών νόμων **είτε** από την ΕΟΚ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50§§1 και 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:
«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με

οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου

2. ζ. συνδεδεμένο πρόσωπο είναι κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) ..., ββ) ..., γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι χορήγησε άτοκα δάνεια στο συνδεδεμένο με αυτήν πρόσωπο κ. (μέτοχο (100%), νόμιμο εκπρόσωπο και μέλος Δ.Σ. (Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος) για κάλυψη ατομικών και οικογενειακών καταναλωτικών αναγκών του ως ακολούθως:

1. ύψους € 73.000,00 με ημερομηνία συνομολόγησης 02/01/2014,
2. ύψους € 49.000,00 με ημερομηνία συνομολόγησης 02/01/2015 και
3. ύψους € 61.000,00 με ημερομηνία συνομολόγησης 01/01/2016

Επειδή ο κ^{ος}, είναι **πρόσωπο συνδεδεμένο** με την προσφεύγουσα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι είναι μέτοχος αυτής (100%), νόμιμος εκπρόσωπος και μέλος Δ.Σ. (Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος), και η χορήγηση των εν λόγω δανείων προς το συνδεδεμένο πρόσωπο, έγινε με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων, ενώ αν το δάνειο χορηγείτο σε μη συνδεδεμένο πρόσωπο, θα αποκόμιζε έσοδα από τόκους, όπως αναλυτικά υπολογίζονται στις σελίδες 38 έως 50 της οικείας έκθεσης ελέγχου, συνολικού ποσού 22.372,58 € για τα τρία ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

Επειδή, για την εξεύρεση των επιτοκίων ο έλεγχος, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν έδρασε αυθαίρετα, αλλά ανέτρεξε στα Στατιστικά Δελτία Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζα της Ελλάδος, τεύχη 160 (Ιανουάριος – Φεβρουάριος 2015), 166 (Ιανουάριος – Φεβρουάριος 2016 και 172 (Ιανουάριος – Φεβρουάριος 2017).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/12/2018 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες

πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος του ως άνω ελεγκτικού κέντρου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

α) Φορολογικό έτος 2014:

Διαφορά φορολογητέων κερδών	70.017,13
Διαφορά φόρου	18.204,45
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	9.102,23
Σύνολο για καταβολή (€)	27.306,68

β) Φορολογικό έτος 2015:

Διαφορά φορολογητέων κερδών	63.443,87
Διαφορά φόρου	18.398,72
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	9.199,36
Σύνολο για καταβολή (€)	27.598,08

γ) Φορολογικό έτος 2016:

Διαφορά φορολογητέων κερδών	15.339,33
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	4.448,40
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	1.112,10
Σύνολο για καταβολή (€)	5.560,50

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.